



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10882.722649/2015-45</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2101-003.694 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	7 de abril de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	RENATO ASSIS DA SILVA E TAMINE VANESSA SROUR DA SILVA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF**

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.

Em não tendo restado caracterizados quais foram os atos praticados pelo coobrigado que resultaram na situação que constituiu o fato gerador e nem sua relação com ato, fato ou negócio que tenha dado origem aos fatos jurídicos tributários objeto de autuação, é de se excluir a imputação de responsabilidade solidária realizada pela autoridade lançadora.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por dar provimento ao recurso voluntário da responsável solidária Srª Tamine Vanessa Sroure da Silva, para sua exclusão do polo passivo da obrigação tributária objeto do presente lançamento, ficando prejudicada a análise dos demais elementos do recurso.

*Assinado Digitalmente*

**Heitor de Souza Lima Junior** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Mário Hermes Soares Campos** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ana Carolina Silva Barbosa, Débora Fófano dos Santos, Heitor de Souza Lima Junior, Mário Hermes Soares Campos (Presidente), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto e Silvio Lúcio de Oliveira Junior.

## RELATÓRIO

Trata-se de exigência fiscal formalizada em auto-de-infração de e-fls. 403 a 418, com Termo de Verificação Fiscal às e-fls. 388 a 402, abrangendo infração de omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica (rendimentos decorrentes de cessão de direitos de uso de nome, voz e imagem) para os anos-calendário de 2009, 2010 e 2011. Aplicou-se a multa de ofício no patamar qualificado de 150% e, ainda, estabeleceu-se a responsabilização solidária da Sra. Tamine Vanessa Srouf da Silva.

2. O resumo do feito até a fase impugnatória encontra-se corretamente delineado no relatório da autoridade julgadora de 1ª. instância de e-fls. 553 a 558, ora reproduzidos *ipsis litteris*, tendo em vista a grande superposição de alegações entre os pleitos impugnatórios e o Recurso Voluntário da corresponsável solidária, de e-fls. 611 a 658:

“(…)

Conforme descrição dos fatos e enquadramento legal constantes do Auto de Infração e do Termo de Verificação Fiscal (fls. 388/401 - que acompanha e é parte integrante do AI), foram apuradas infrações tributárias cometidas pelo contribuinte em razão de omissão de rendimentos recebidos de diversas fontes, pela utilização da sua imagem.

O Auditor-Fiscal optou por elaborar autuações em processos separados, sendo que o presente versa sobre rendimentos recebidos da empresa R&V Silva Ltda, CNPJ nº 10.738.612/0001-30.

Extrai-se do termo de verificação fiscal (fls. 391/393) que:

*17) Com relação ao Contrato Social, extrairemos as informações relevantes:*

· *Os sócios são **Renato Assis da Silva**, detendo **95% do Capital Social**, e **Tamine Vanessa Ribeiro Srouf**, CPF 096.812.367-85, com os restantes **5% do Capital**;*

· *Objeto social: Prestação de serviços de Atleta Profissional, comercialização e participações;*

· *A Administração caberá ao Renato Assis da Silva, podendo praticar todos os atos compreendidos no Objeto Social.*

*18) Com relação ao Balancete de Verificação, este não veio acompanhado do Livro Diário, devidamente autenticado conforme orienta a legislação. Na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) do ano calendário 2011,*

consta que a **Empresa R&V** auferiu receitas de R\$ 110.660,95 no referido ano. A receita ocorreu integralmente no 1º trimestre de 2011.

24) Do Instrumento Particular citado no item anterior, extraímos as seguintes informações (fls. 296 a 303):

· O **Clube SPFC** figura como **Contratante**; a **Empresa R&V** é a **Contratada**; o Fiscalizado é o **Atleta ou Interveniente**;

· A **Contratada** declara ser a única e exclusiva empresa autorizada a comercializar o uso do nome, apelido desportivo, voz e imagem, doravante chamado **Imagem**. O **Interveniente** reconhece e ratifica a autorização conferida à **Contratada**;

· O Contrato não prevê o pagamento de nenhum valor fixo ou mensal. O **Contratante** se compromete a pagar à **Contratada** o valor pela variação positiva da Imagem do Atleta, sendo que este valor seria definido conjuntamente pelas partes.

· O Contrato vigorará pelo mesmo período que o do Contrato de trabalho entre o **Atleta** e o **Clube SPFC**, salvo no caso de empréstimos ou suspensões pela Justiça Desportiva;

26) O **Clube SPFC** informou que realizou 6 (seis) pagamentos à **Empresa R&V** pelo licenciamento da imagem do **Atleta** no período de 2009 a 2011, apresentando 6 (seis) Notas Fiscais emitidas pela **Empresa R&V** (fls. 319 a 324), conforme tabela abaixo:

Nº da NF	Data de Emissão	Valor
1	08/07/2009	66.965,47
2	14/10/2009	69.941,45
3	08/02/2010	79.586,48
4	15/06/2010	31.863,28
5	27/01/2011	107.924,00
6	09/02/2011	2.736,95

27) Considerando as Notas Fiscais emitidas em 2011, o valor total emitido equivale a R\$ 110.660,65 (R\$ 107.924,0 + R\$ 2.736,95).

28) Analisando esta informação conjuntamente com a do item 18, não há dúvida que toda Receita apurada pela **Empresa R&V** no ac 2011 se refere a Direitos de Imagem do Fiscalizado.

29) Ademais, analisando as DIPJ dos anos-calendários 2009 e 2010 da **Empresa R&V** (fls. 334 a 361), observamos que os valores declarados como Receita nas DIPJ são exatamente iguais aos valores das Notas Fiscais emitidas pela empresa, nos respectivos Trimestres de emissão.

30) Ou seja, todas as Receitas apuradas pela **Empresa R&V** durante os anos calendários 2009, 2010 e 2011 se referiram ao Licenciamento do Direito de Imagem do Contribuinte pagos pelo **Clube SPFC**. Ademais, o Contribuinte era vinculado ao Clube neste mesmo período como **Atleta Profissional**.

31) Nos sistemas da RFB, ao analisarmos as GFIP da **Empresa R&V** durante o ac 2009 a 2011, constatamos que não há movimento neste período. A empresa não possuía nenhum funcionário e era administrada pelo próprio Fiscalizado, que detinha 95% do Capital Social.

40) Desta forma, destacamos os trechos do Contrato que denotam perfeitamente que sem os atos de vontade do Atleta, não há como manter a Cessão de Imagem. Vejamos:

“CONSIDERANDO QUE (...)

(vi) o **SPFC tem interesse em utilizar** o nome, **a imagem**, o apelido desportivo e a voz de seus **atletas**, (...)

(vii) a **Contratada** e o **Interveniente** tem interesse em autorizar o **SPFC a utilizar** o nome, ..., a **imagem** do **Atleta**...

(...) as **Partes** resolvem celebrar o presente INSTRUMENTO PARTICULAR DE LICENÇA DE DIREITO DE USO DE NOME, APELIDO DESPORTIVO, VOZ E IMAGEM, com **expressa anuência do Interveniente**, (...)

#### CLÁUSULA SEGUNDA – DO OBJETO DO LICENCIAMENTO

2.1 O **Contratado** licencia e autoriza a utilização da **Imagem** do **Atleta**, com exclusividade pelo **Contratante** (...)

2.4 O **Atleta** se compromete a participar, em cada ano calendário, de até três eventos comerciais, (...), organizados pelo **SPFC** (...)

2.6 A **Contratada** e o **Interveniente** se comprometem a **não licenciar** a Imagem do Atleta para utilização por terceiros, sem a expressa anuência do **SPFC**, **ficando o Atleta proibido** de participar de promoções ou propagandas realizadas por quaisquer empresas ou entidades concorrentes do Contratante (...)

#### CLÁUSULA TERCEIRA – DAS OBRIGAÇÕES NA UTILIZAÇÃO DA IMAGEM

3.4 O **SPFC** poderá exigir que o **Atleta compareça** a qualquer evento institucional ou (...)

41) Percebe-se que o Atleta é o ator principal no Contrato de Cessão em que expressa sua anuência, se compromete a participar de eventos, fica proibido de participar de eventos de Concorrentes, etc. Não há como a Pessoa Jurídica prestar os Serviços na ausência do Atleta, nem como os demais sócios continuarem a execução do Objeto Social sem a figura do Atleta.

Com base nas informações e documentos colhidos, a D. Autoridade Fiscal autuou o contribuinte pela prática infratora tributária de **Omissão de Rendimentos** recebidos de pessoa jurídica, conforme AI (fls. 407 e 416), reproduzido abaixo:

(excertos do AI de e-fls. 403 a 418)

A exigência da multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, foi justificada pelo D. Autuante, em razão da prática de sonegação e fraude, utilizadas para simular negócios, dando aparência de licitude. Extrai-se do TVF, fls. 397, que:

*54) Ora, no entender desta Fiscalização, ficou nítido que não havia razão nenhuma para a existência da **Empresa R&V**, a não ser receber Rendimentos com tributação reduzida. A interposta pessoa jurídica é inserida no meio para transferir um Rendimento pertencente à Pessoa Física, por ser esta que detém relação pessoal e direta com o fato gerador, para a Pessoa Jurídica.*

*55) Tal fato beneficiaria ambos os Contratantes, tendo em vista que reduziria os encargos trabalhistas suportados pelo Clube, e os encargos Tributários suportados pelo Atleta, já que a Tributação sobre a Pessoa Jurídica é bem inferior à Pessoa Física.*

*56) Não resta dúvida de que esta empresa só existiu para mudar as características essenciais do Fato Gerador. É evidente o intuito de Sonegação e a Fraude, se utilizando de uma simulação no negócio para dar aparência de licitude.*

*57) Esta prática tem sido comum entre Atletas Profissionais de Futebol e seus respectivos Clubes. Para ratificar, transcrevemos a seguir a notícia veiculada no sítio do Tribunal Superior do Trabalho (TST), referente a fraude em direito de imagem:*

**A sócia do contribuinte, Tamine Vanessa Sroul da Silva, foi devidamente responsabilizada na autuação, conforme se observa das fls 405.**

Inconformado, o contribuinte impugnou (fls. 440/474) o lançamento, sob a alegação, em breve síntese, de que:

1º) o lançamento relativo ao ano-calendário de 2009 deve ser cancelando em face da ocorrência de decadência, nos termos do art. 150, §4º, do CTN;

2º) o lançamento deve ser integralmente cancelado, sendo reconhecida a legitimidade da empresa R&V Silva Ltda – ME de contratar, receber e tributar valores a título de direito de imagem, “*de modo que os respectivos pagamentos em razão do seu licenciamento ao SPFC tenham sido devidamente tributados na referida pessoa jurídica, sendo os lucros legitimamente distribuídos ao Impugnante (...)*”;

3º) a multa deve ser reduzida a 75%;

4º) o montante dos tributos pagos pela R&V Silva Ltda – ME deve ser abatido do valor lançado;

5º) a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício é ilegal.

A fls. 490 e ss, a solidária Tamine Vanessa Sroul da Silva apresentou impugnação, nos mesmos termos do Impugnante, acrescentando não restar caracterizada a responsabilidade solidária. Busca sua exclusão do pólo passivo da autuação.

(...)"

3. As impugnações foram conhecidas e julgadas improcedentes pela autoridade julgadora de 1ª. instância, na forma de Acórdão de Impugnação DRJ/SPO nº 16-75.596, de e-fls. 551 a 573, cuja ementa e resultado são a seguir transcritos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

DECADÊNCIA. REGRA GERAL. INAPLICABILIDADE.

No caso de observância de pagamento ou de simulação, dolo ou fraude em ação fiscal (parte final do artigo 150, § 4º, do CTN), a regra geral para contagem do prazo decadência descrita na primeira parte do artigo 150, § 4º, transmuda-se para o artigo 173, I do mesmo diploma legal, cujo marco inicial passa a ser o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS.

Os rendimentos tributáveis sujeitos à tabela progressiva recebidos pelos contribuintes e seus dependentes indicados na declaração de ajuste devem ser espontaneamente oferecidos à tributação na declaração de ajuste anual.

Na hipótese de apuração pelo Fisco de omissão de rendimentos sujeitos à tabela progressiva, cabe a adição do valor omitido à base de cálculo do imposto, com exigência do crédito tributário correspondente ou ajuste do valor do IRPF a Restituir declarado.

DIREITO DE IMAGEM.

O direito à própria imagem não pode ser objeto de alienação ou mesmo de transferência, por ser um direito personalíssimo e vinculado à própria pessoa, ainda que sua utilização, por meio de licença de uso seja possível.

O titular pode autorizar ou licenciar a exploração do uso do direito e não ceder o próprio direito em si. Não pode transferir a titularidade do direito a uma pessoa jurídica, com quem não tem qualquer vínculo, para que ela, como nova titular desse direito, autorize a exploração do seu uso.

O contrato de cessão do próprio direito de imagem para terceiro (diferente do contrato de cessão do uso do direito), para que ele o explore (como se fosse o novo titular desse direito), não pode ser oposto ao Fisco, mormente se não foi objeto de registro público e se constatada fraude, simulação.

ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO SIMULADO. DESCONSIDERAÇÃO PELO FISCO.

Restando comprovado que o contribuinte praticou ato jurídico simulado, com o intuito de impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, evitar ou diferir o seu pagamento, impõe-se a desconsideração do ato viciado.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.**

É cabível a aplicação da multa qualificada nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº4.502, de 1964.

**COMPENSAÇÃO DE DÉBITO DA PESSOA FÍSICA COM CRÉDITO DE PESSOA JURÍDICA.**

O suposto crédito advindo do pagamento de impostos pela pessoa jurídica não é passível de compensação com débito do sujeito passivo (pessoa física).

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

4. Devidamente cientificado o contribuinte autuado em 18.12.2017 (cf. AR de e-fl. 582), sem a apresentação de Recurso por parte do Sr. Renato Assis da Silva, houve, inicialmente, a inscrição do débito oriundo do presente lançamento em Dívida Ativa (vide Termo de e-fls. 596 a 607), todavia, posteriormente cancelada por falta de intimação do Acórdão recorrido junto à coobrigada solidária impugnante (consoante despacho de e-fl. 660), fato notado a partir da apresentação pela solidária de Recurso Voluntário de e-fls. 611 a 658 em 06.09.2018.

5. Realizada posteriormente a intimação faltante em 07.12.2018 (cf. Edital de e-fl. 679), remeteu-se o respectivo Recurso Voluntário da corresponsável solidária (de e-fls. 611 a 658) a este Carf para análise.

6. No citado recurso, após breve histórico dos fatos até sua impugnação e pugnar por sua tempestividade, em síntese, a solidária reprisa seus argumentos trazidos em sede de impugnação, corretamente resumidos pela própria Recorrente às e-fls. 613 a 615 da seguinte forma, brevemente complementada por este Relator:

6.1) Preliminarmente, alega que houve decadência do direito de constituir o crédito tributário de IRPF do ano-calendário de 2009, diante da ausência de dolo, fraude ou simulação e da existência de pagamento do imposto, vez que durante o citado ano-calendário o Sr. Renato teve Imposto de Renda Retido na Fonte ("IRRF");

6.2) Ainda em preliminar, argumenta pela não subsunção à hipótese legal de responsabilização solidária do art. 124 do CTN, vez que a Recorrente sempre manteve com o Sr. Renato relação comercial, calcada na prestação de serviços, sendo certo que essa relação não acarreta "interesse comum" que enseje a responsabilização solidária do citado artigo. Aqui, acrescenta em seu Recurso Voluntário, em relação à sua impugnação, arestos oriundos do STJ (REsp 884.845-SC e REsp 603.177-RS), discorrendo sobre os respectivos julgados;

6.3) No mérito, a Recorrente entende que, assim como os direitos de uso de marca, os direitos de uso de imagem são plenamente passíveis de licenciamento, prática essa plenamente difundida e adotada por diversos atletas. Ressaltou, ainda, que restou incontroverso que os pagamentos realizados pelo São Paulo Futebol Clube ocorreram a título de contraprestação pelos direitos de imagem do atleta Sr. Renato;

6.4) Acrescenta, em sede de Recurso Voluntário, que é imperioso que se observe que a matéria ora debatida não abrange qualquer discussão acerca: (i) da capacidade operacional da empresa R&V Silva Ltda. - ME, vez que em momento algum foi questionado se a empresa possuía capacidade operacional ou conhecimento na área de gestão (a qual possui); (ii) de "propósito negocial" para a criação da R&V Silva Ltda. - ME, de modo que a assinatura do contrato entre o atleta e a PJ, isoladamente, não pode ser associado a qualquer conduta fraudulenta ou similar que o desconsidere, visto se tratar de pessoa jurídica devidamente constituída e operacional; (iii) da natureza dos pagamentos realizados pelo São Paulo Futebol Clube (os quais, repisa-se, têm natureza de contraprestação pelos direitos de imagem do Sr. Renato);

6.5) Argumenta, ainda, que a cessão dos direitos de imagem é admitida pela doutrina e jurisprudência pátrias, sendo que apenas com expressa autorização da pessoa que se pode promover a reprodução da imagem e voz humanas, inclusive nas atividades desportivas, como preconiza a alínea "a", do inciso XXVIII do art. 5º da Constituição Federal;

6.6) Registra que a Lei Pelé dispõe expressamente acerca da possibilidade de direito de uso da imagem em seu art. 87-A, não existindo qualquer impedimento de que uma empresa do lucro presumido explore economicamente os direitos de imagem de uma pessoa natural, vez que se é possível tal exploração a uma EIRELI (Empresa Individual de Responsabilidade Limitada - formada por uma única pessoa), conforme § 5º. do art. 980 do Código Civil, o mesmo direito há de ser garantido também a uma empresa do lucro presumido. E o fato das alterações legislativas acima citadas terem ocorrido em 2011 apenas confirmam a idoneidade e possibilidade os negócios firmados;

6.7) Observa, em sede de Recurso, que, ao comentar o art. 87-A da Lei nº 9.615/98, a DRJ em São Paulo nada discorreu acerca da possibilidade de se ceder o direito de uso de imagem, ponto fulcral no deslinde da questão e que levou à indevida desconsideração das receitas auferidas pela R&V Silva Ltda. - ME para que fossem consideradas rendimentos do Sr. Renato, tendo deixado de perquirir a verdade material dos fatos.

6.8) Alega que também não foi analisado pela DRJ o fato de que no mesmo ano em que houve a alteração na Lei Pelé para incluir o art. 87-A, houve alteração no Código Civil, para a criação da Empresa Individual de Responsabilidade Limitada ("EIRELI"), para inserção de dispositivo expresso acerca da exploração econômica dos direitos de imagem de pessoa natural, por meio de Pessoa Jurídica, o que demonstra, a toda evidência, a possibilidade de se firmar contrato de cessão de direito de imagem com qualquer empresa que seja;

6.9) Colaciona jurisprudência administrativa deste CARF, na qual se entendeu como lícita a constituição de pessoas jurídicas que tinham por objeto a atribuição de direitos patrimoniais relacionados com a atividade profissional de atletas e cessão do direito de uso de imagem;

6.10) Pugna, também, pelo afastamento da indevida multa qualificada de 150% aplicada, ante: (i) a legitimidade da constituição da R&V Silva Ltda. - ME para administrar os direitos do uso da imagem do Sr. Renato Assis da Silva; (ii) a inexistência de quaisquer indícios de que foi praticada qualquer ação ou omissão com o objetivo de impedir a ocorrência de fato gerador, vez que declaradas todas as receitas recebidas, inexistindo intuito de fraude. Nesse espeque ressaltou a necessidade de prova do "intuito de fraude";

6.11) Quanto ao tema da multa qualificada, acrescenta, ainda, que a DRJ olvidou de analisar a cláusula 5.4 do contrato, que determina que caso não seja apurada variação positiva da imagem do atleta, a empresa nada receberia, caindo por terra qualquer alegação de que o pagamento pela licença do direito de imagem do Sr. Renato ocorreria conforme rendimento profissional. Ainda, entende que a mera presunção de ocorrência de fraude não pode legitimar a aplicação da multa agravada e que opera, em favor da Recorrente, o disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional, segundo o qual em caso de dúvida, deve ser aplicado o princípio "*in dubio pro reu*";

6.12) Por fim, postula pela ilegalidade da incidência de juros sobre multa de ofício e pediu o abatimento dos valores pagos a título de IRPJ pela empresa R&V Silva Ltda. - ME, diante da desclassificação da receita de PJ para pessoa física, colacionando diversas decisões do CARF pela possibilidade de tal abatimento.

7. Assim, requereu a recorrente que seu pleito seja reconhecido e julgado procedente, para reformar o v. acórdão prolatado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP), a fim de excluir a solidariedade tributária imposta à Recorrente, uma vez que restou demonstrada a improcedência da ação fiscal e o seu não enquadramento na hipótese legal utilizada pela autoridade fiscal para responsabilizá-lo como devedora solidária (art. 124, I, do CTN).

8. É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Heitor de Souza Lima Junior**, Relator

### 1. Quanto à admissibilidade do Recurso Voluntário

9. Devidamente cientificado o contribuinte autuado, em 18.12.2017 (cf. AR de e-fl. 582), sem a apresentação de Recurso Voluntário por parte deste, houve, inicialmente, a

inscrição do débito oriundo do presente lançamento em Dívida Ativa (vide e-fls. 596 a 607). Todavia, tal inscrição foi posteriormente cancelada por falta de intimação do Acórdão recorrido junto à corresponsável solidária impugnante (consoante despacho de e-fl. 660), fato notado a partir da apresentação pela solidária de Recurso Voluntário de e-fls. 611 a 658 em 06.09.2018 (vide carimbo à e-fl. 611).

10. Assim, uma vez que a intimação faltante foi realizada somente posteriormente à protocolização do Recurso Voluntário, mais especificamente em 07.12.2018 (cf. Edital de e-fl. 679), há de se considerar o recurso tempestivo e, assim, dele conheço e passo a analisar as alegações deduzidas pela Recorrente.

## 2. Preliminares

### 2.1 Quanto à responsabilidade solidária de Tamine Vanessa Srouf da Silva com fulcro no art. 124, I do CTN

11. Preliminarmente, de se ressaltar a opção deste relator por iniciar a análise pela preliminar de imputação indevida à recorrente de solidariedade com fulcro no art. 124, I, do CTN (a partir da alegada existência de interesse comum) por se revestir o tema, no entender deste Relator, de prejudicial de mérito, na medida em que, uma vez que a aceitação da citada alegação acarreta na resolução de mérito necessariamente a favor da Recorrente, com o atendimento do pedido deduzido em seu Recurso, à e-fl. 652.

12. Ou seja, a partir do teor do pedido formalmente deduzido pela recorrente em sede de Recurso Voluntário, à e-fl. 652 - “reformular o v. acórdão prolatado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP), a fim de excluir a solidariedade tributária imposta à Recorrente (...)” - entendo que, uma vez excluída a referida solidariedade tributária, qualquer manifestação adicional deste Colegiado caracterizaria decisão *extra petita*, assim violadora do princípio da adstrição, expressamente estabelecido pelo art. 492, caput, da Lei nº. 13.105, de 2015 (CPC), subsidiariamente aplicável ao Processo Administrativo Fiscal.

#### 2.1.1) Premissas

13. Inicialmente, quanto à matéria de existência interesse comum/imputação de responsabilidade solidária com fulcro no art. 124, I, do mesmo CTN, registro que há muito me alinho integralmente ao teor dos Pareceres Cosit nº. 04, de 2018 e PGFN/CRJ/CAT nº. 55, de 2009, na forma também adotada por diversos outros Conselheiros e Colegiados deste Conselho, consoante perfeitamente resumido pelo Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, quanto da prolação, pela 3ª. Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, do Acórdão Carf nº. 9.303-011.474, de 15 de junho de 2021, *verbis*:

“(…)

Inicialmente, passo a expor meu entendimento sobre a interpretação da expressão “interesse comum” de que trata o artigo 124, inciso I do CTN. Neste

sentido, compartilho do entendimento exposto no Parecer Normativo COSIT nº 4, de 10/12/2018, que abaixo, parcialmente, transcrevo:

“PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 04, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2018.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ART. 124, I, CTN. INTERESSE COMUM. ATO VINCULADO AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. ATO ILÍCITO. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR. EVASÃO E SIMULAÇÃO FISCAL. ATOS QUE CONFIGURAM CRIMES. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. NÃO OPOSIÇÃO AO FISCO DE PERSONALIDADE JURÍDICA APENAS FORMAL. POSSIBILIDADE.

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. **Deve-se comprovar o nexos causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.** (grifo do Relator do presente Recurso Voluntário)

São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

(...)

Os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes.

Atrai a responsabilidade solidária a configuração do planejamento tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real, mediante abuso da personalidade jurídica.

Restando comprovado o interesse comum em determinado fato jurídico tributário, incluído o ilícito, a não oposição ao Fisco da personalidade jurídica existente apenas formalmente pode se dar nas modalidades direta, inversa e expansiva.

Dispositivos Legais: art. 145, §1º, da CF; arts. 110, 121, 123 e 124, I, do CTN; arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; Lei nº 6.404, de 15 de

dezembro de 1976; arts. 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598. de 26 de dezembro de 1977; art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995; arts. 167 e 421 do Código Civil.

(...).

Fundamentos Notas Introdutórias

[...]

8. A relação material da obrigação tributária é distinta da relação de responsabilização tributária a terceiro: a primeira decorre da incidência da regra-matriz de incidência tributária ao fato lícito e a segunda decorre da incidência da regra-matriz de responsabilidade tributária a um fato, muitas vezes ilícito (não obstante na substituição tributária a responsabilização já ocorrer automaticamente com o fato jurídico tributário).

(...).

Sobre o Interesse Comum

11. A terminologia "interesse comum" é juridicamente indeterminada. A sua delimitação é o principal desafio deste Parecer Normativo. Ao analisá-la, normalmente a doutrina e a jurisprudência dispõem que esse interesse comum é jurídico, e não apenas econômico.

11.1. O interesse econômico aparentemente seria no sentido de que bastaria um proveito econômico para ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN.

11.2. O interesse jurídico, por sua vez, se daria pelo vínculo jurídico entre as partes para a realização em conjunto do fato gerador. Para tanto, as pessoas deveriam estar do mesmo lado da relação jurídica, não podendo estar em lados contrapostos (como comprador e vendedor, por exemplo).

11.3. Ambas as construções doutrinárias são falhas e não devem ser aplicadas no âmbito da RFB, pois tenta-se interpretar um conceito indeterminado com outro conceito indeterminado.

12. Como norma geral à responsabilidade tributária, o responsável deve ter vínculo com o fato gerador ou com o sujeito passivo que o praticou.

(...)

12.1. Exemplificando: na responsabilidade por substituição tributária, o vínculo deve ser com o fato tributário, quando é própria, ou com a pessoa, quando atua como agente de retenção, não obstante na maioria dos casos conter ambos os vínculos. Já na responsabilização cujo antecedente é um ato ilícito, o vínculo com a pessoa está sempre presente, como se vê na lista das que podem ser responsabilizadas pelos arts. 134 e 135 do CTN.

**13. Voltando-se à responsabilidade solidária, o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou**

**conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam. Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta.** (grifo do Relator do presente Recurso Voluntário)

(...).

19. Destarte, além do cometimento em conjunto do fato jurídico tributário, pode ensejar a responsabilização solidária a prática de atos ilícitos que englobam: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desprezita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação fiscal e demais atos deles decorrentes, notadamente quando se configuram crimes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo)".

Assim, a solidariedade prevista no artigo 124, I, do CTN, é uma hipótese de responsabilidade por transferência, não restrita apenas aos atos lícitos por pessoas que se encontram no mesmo lado da relação jurídica, mas também quando se identifica um interesse comum em atos ilícitos almejando a supressão indevida de tributos. O parecer traz, exemplificativamente, três situações: grupo econômico irregular, cometimento de ilícito tributário doloso vinculado ao fato gerador (crimes contra a ordem tributária, por exemplo) e planejamento tributário abusivo.

(...)"

14. Acresça-se aos excertos supra do Parecer Normativo Cosit nº. 04, de 2018, os seguintes itens daquele ato normativo, ao qual também acedo integralmente:

"(...)

14.1. Ora, não se pode cogitar que o Fisco, identificando a verdadeira essência do fato jurídico no mundo fenomênico, não responsabilizasse quem tentasse ocultá-lo ou manipulá-lo para escapar de suas obrigações fiscais.

14.2. Na linha aqui adotada, ocorrendo atuação conjunta de diversas pessoas relacionadas a ato, a fato ou a negócio jurídico vinculado a um dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária (principalmente mediante atuação ilícita), está presente o interesse comum a ensejar a responsabilização tributária solidária, (...)

(...)

**15. Apesar de neste parecer concordar-se com a linha da consultante no sentido de ser possível a responsabilização pelo inciso I do art. 124 do CTN para situação de ilícitos, em geral, ele não implica que qualquer pessoa possa ser**

**responsabilizada. Esta deve ter vínculo com o ilícito e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição, comprovando-se o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.** (grifo do Relator do presente Recurso Voluntário)

(...)

Cometimento de ilícito tributário doloso vinculado ao fato gerador. Evasão fiscal. Atos que configuram crimes.

26. Preliminarmente, esclareça-se um fato: não é qualquer ilícito que pode ensejar a responsabilidade solidária. Ela deve conter um elemento doloso a fim de manipular o fato vinculado ao fato jurídico tributário (vide item 13.1), uma vez que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador surge exatamente na participação ativa e consciente de ilícito com esse objetivo. Há, portanto, em seu antecedente a ocorrência do ato ilícito, que necessariamente implica também a comprovação de vínculo entre todos os sujeitos passivos solidários.

26.1. O elemento doloso, por sua vez, constitui-se na vontade consciente de realizar o elemento do tipo ilícito. Seria a fraude, no sentido lato da palavra.

26.2. Como exaustivamente visto no presente parecer, o mero interesse econômico não pode ensejar a responsabilização solidária. Do mesmo modo, há que estar presente vínculo não só com o fato, mas também com o contribuinte ou com o responsável por substituição (vide item 15). (...)

(...)"

### 2.1.2 Análise

15. Assim, passo, à luz das premissas supra, à análise da pertinência ou não da imputação de responsabilidade solidária da Recorrente com fulcro no art. 124, I do CTN.

16. A acusação fiscal no que tange à solidariedade sob análise foi assim formalizada pela Autoridade Fiscal (e-fl.400):

"(...)

63) Considerando as informações narradas na seção B e C do presente Termo, constatamos a existência de Sonegação e Fraude nas condutas do Contribuinte.

64) Tal conduta fraudulenta foi baseada na criação de uma empresa pelo Contribuinte, na qual ele detinha 95% do Capital Social.

65) Os 5% restantes pertenciam a TAMINE VANESSA RIBEIRO SROUR (CPF(...)), doravante chamada Tamine.

66) Ora, não há como desconsiderar a participação de Tamine nas condutas adotadas pelo Contribuinte e pela Empresa R&V. Pelo fato de também deter participação na mesma, está claro que houve interesse comum.

67) Além disso, conforme se observa da DIPJ da Empresa R&V, do ac 2009 e 2011, a Sra. Tamine recebeu Lucros distribuídos pela sociedade.

68) Ou seja, não resta dúvida que a Sra. Tamine tinha interesse comum no Recebimento de tributação reduzida e se beneficiou do fato.

69) Ademais, na DIRPF do ano calendário 2009 (fl. 265), a Sra. Tamine figurava como Dependente do Contribuinte fiscalizado, reforçando a ligação entre a Sra. Tamine e o Fiscalizado.

70) Segundo o CTN:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.”

71) Pelo exposto, com base no art. 124, inciso I do CTN, lavrou-se um Termo de Sujeição Passiva Solidária para a Sra. TAMINE VANESSA RIBEIRO SROUR (CPF: (...)).

16.1) Preliminarmente, constata-se que a acusação fiscal consiste em apontar: a) de forma genérica, sem maiores detalhamentos, que havia participação da Recorrente nas condutas do autuado e da pessoa jurídica R&V Silva Ltda. - ME; b) que a Recorrente detinha 5% da sociedade R&V Silva Ltda. - ME, tendo recebido lucros desta empresa e c) que constava como dependente do Sr. Renato na Declaração de IRPF, daí se configurando como responsável solidária;

16.2) Análise. Com a devida vênia à autoridade fiscal e ao posicionamento do julgador de piso, entendo que tais indícios são insuficientes para a responsabilização da coobrigada recorrente, na medida em que, note-se, em nenhum momento, houve maior detalhamento das condutas alegadamente perpetradas pela recorrente, que ressalte-se, dada a sua participação minoritária na empresa R&V Silva Ltda., pode-se assumir (diante da falta de qualquer evidência em contrário constante dos presentes autos) não deter, à época dos fatos geradores em análise, qualquer poder de administração da referida empresa (vide que consoante item 17 do Termo de Verificação Fiscal o sócio administrador era o Sr. Renato Assis da Silva).

16.3) Compulsando em detalhes os autos, verifico que inexistente qualquer conduta detalhada, individualmente imputada à Recorrente, além da menção: a) à participação de 5% no contrato social da empresa R&V Silva Ltda. de e-fls. 26 a 31 e recebimento de lucros e b) a sua presença como dependente em Declaração de Imposto de Renda sobre a Pessoa Física do autuado (e-fls. 264 a 268).

16.4) Assim, com base no teor das premissas ora adotadas, entendo não ter restado comprovado, quanto à Recorrente, qualquer nexos causal em participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

16.5) Resumidamente, não vislumbro ter restado caracterizados nos autos: a) quais teriam sido os atos eventualmente praticados pela recorrente que resultaram na situação

que constituiu o fato gerador sob análise, nem sequer b) a relação ativa da Recorrente com ato, fato ou negócio que tenha dado origem aos fatos jurídicos tributários objeto de autuação, em especial a partir de sua mera participação minoritária (5%) na citada R&V Silva Ltda - ME.

17. Adicionalmente, em suporte à conclusão ora adotada, reproduz-se posicionamento recente deste CARF no âmbito do Acórdão CARF nº. 1402-005.350, de lavra da Conselheira Paula Santos de Abreu, que complementa e se coaduna integralmente com o posicionamento ora adotado, no sentido de rechaçar a possibilidade de imputação de responsabilidade solidária por mera participação de sócio minoritário nos resultados da pessoa jurídica (tal como imputado à Sra. Tamine na situação sob análise), sem que, porém, tenha havido comprovação, nos autos, da participação daquele sócio na ocorrência do fato gerador (da omissão) que ora se discute, ou seja, de que forma contribuiu para a efetiva realização dos lucros omitidos na pessoa jurídica.

**EMENTA:**

(...)

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EXCLUSÃO DO POLO PASSIVO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA CONDUTA INDEVIDA.

Constatados o dolo e a confusão patrimonial do responsável aliados à comprovação **da participação na realização do lucro, e não a mera participação nos resultados**, caracteriza-se a responsabilidade solidária, nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN.

(...)

**VOTO:**

33. Adicionalmente, a imputação da responsabilidade solidária nos termos do art. 124, I do CTN, demanda ainda que seja comprovado o interesse comum dos solidários, consubstanciado **na participação no fato que constitui a hipótese de incidência tributária.** (grifo do Relator do presente recurso Voluntário)

34. Nesse sentido, transcrevo ementa do acórdão nº 1402-001.481, de relatoria do I. conselheiro Leonardo Couto:

*SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NÃO DEMONSTRADO. IMPROCEDÊNCIA.*

*A caracterização da solidariedade obrigacional prevista no inciso I, do art. 124, do CTN, prescinde da demonstração do interesse comum de natureza jurídica, e não apenas econômica, entendendo-se como tal **aquele que recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação.** (grifo nosso)*

35. Ainda de acordo com o conselheiro,

*“é preciso que todos os devedores tenham um interesse focado exatamente na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. (...) Mais ainda, é necessário que o interesse comum não seja simplesmente econômico, mas sim*

*jurídico, entendendo-se como tal aquele derivado de uma relação jurídica de qual o sujeito de direito seja parte integrante, e que interfira em sua esfera de direitos e deveres e o legitima a postular em juízo em defesa do seu interesse."*

36. Da mesma forma, o Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou sobre a responsabilização solidária com base no "interesse comum" no REsp nº 884.845 SC:

[...] 7. Conquanto a expressão "interesse comum" encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a *ratio essendi* do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que **o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponível. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.**

37. Nessa linha, para que a responsabilidade solidária possa ser configurada nos termos do art. 124, inc. I, do CTN, faz-se necessário que seja indicada a conduta individualizada do responsável, **determinando a forma pela qual este está unido ao contribuinte na realização do fato jurídico tributário, ou seja, de que maneira ele contribuiu para a ocorrência do fato gerador do tributo omitido.** (grifo do Relator do presente Recurso Voluntário)

18. Dessarte, a partir de tudo quanto exposto, entendo que é de se dar acatar a preliminar levantada pela Recorrente e dar provimento ao Recurso Voluntário, de forma a afastar a Recorrente do polo passivo da autuação, restando prejudicado o prosseguimento na análise de mérito e demais itens do Recurso, a partir do atendimento integral do pedido constante daquele recurso.

### 3. Conclusão

19. Conclusivamente, diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para acatar a preliminar levantada de incorreta imputação de responsabilidade solidária com fulcro no art. 124, I, do CTN, e, assim, dar-lhe provimento, excluindo-se a Sra. Tamine Vanessa Srouf da Silva do polo passivo da obrigação tributária objeto do presente lançamento.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Heitor de Souza Lima Junior**